

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., letzte bekannte Anschrift Adr.Bf., über die Beschwerde vom 17. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg [nunmehr gemäß § 323b Bundesabgabenordnung (BAO) Finanzamt Österreich] vom 17. August 2017 betreffend *Umsatzsteuer 2010 bis 2015* und *Umsatzsteuer 2016* (= Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 02-12/2016, welche gem. § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 gerichtet gilt) Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010, 2011, 2015 und 2016 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer 2012 wird festgesetzt mit 2.318,29 Euro.

Die Umsatzsteuer 2013 wird festgesetzt mit -963,08 Euro.

Der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer 2014 wird festgesetzt mit 354,87 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb bis Ende 2013 in Ort 3 die Firma "N.N.qq" als Einzelunternehmer. Daneben arbeitete der Bf. nach eigenen Angaben seit Februar 2010 mit dem XX System.

Der Bf. reichte die Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2010 am 28. Juni 2011 und für das Jahr 2011 am 19. September 2012 elektronisch ein.

Die belangte Behörde erließ am 30. Juni 2011 den Umsatzsteuerbescheid 2010 und setzte die Umsatzsteuer iHv. 908,49 Euro fest. Am 21. September 2012 erließ die belangte Behörde den Umsatzsteuerbescheid 2011 und setzte die Umsatzsteuer iHv. 3.227,27 Euro fest.

Mit Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 30. Juni 2014 – Prüfungsbeginn 02. Juli 2014 – führte die belangte Behörde eine **Außenprüfung** betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer sowie Normverbrauchsabgabe gemäß § 147 BAO für die Jahre 2010 bis 2012 und eine Nachschau betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2014 durch. Die Außenprüfung wurde mit zwei weiteren Prüfungsaufträgen vom 11. Mai 2017 (Prüfungsbeginn 11. Mai 2017) und 14. Juni 2017 (Prüfungsbeginn 14. Juni 2017) hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer um die Jahre 2013 bis 2015 erweitert. Weiters wurde mit Nachschauauftrag vom 14. Juni 2017 der Nachschauzeitraum btr. Umsatzsteuer auf 2016 und 2017 geändert.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Bf. am 02. Juli 2014 zu seiner XX-Tätigkeit befragt [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf.]:

"Seit wann sind Sie für XX tätig? Wie wurden Sie auf diese Tätigkeit aufmerksam?"

Seit Februar 2010 arbeite ich selbstständig mit dem XX System. Person1 (Ort 4), der ein Kunde (qq) von mir war, hat mir dieses System angeboten.

Ich übe keine Tätigkeit für XX aus. Ich vermittele bzw. vertreibe für XX ein Kundenbindungsprogramm.

Beschreiben Sie Ihre Tätigkeit für XX von Anfang an.

XX ist eine Einkaufsgemeinschaft mit über 40.000 Händlern weltweit und über 4 Millionen Mitgliedern.

Das System (Kundenbindungsprogramm) besteht aus aktiver Werbung, weil wir Kunden zu Händlern schicken, welche daraus Profit schlagen können.

Ich baue Infrastruktur von Kunden mit Händlern auf. Ich war nie bei XX angestellt.

Ich habe Strukturen in verschiedenen Ländern (z.Bsp. Land I) aufgebaut.

XX ist ein Netzwerk und ich vermittele Firmen Kunden.

Bei XX gibt es 11 Einkunftsmöglichkeiten (steht in den AGB)

Sind Sie in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig?

Mein Wohnsitz ist in Österreich. Ich habe eine ID-Nr. in Österreich — und bin selbständig tätig.

Wie wird Ihnen dieses Produkt zur Verfügung gestellt?

Durch Schulungen und Seminare.

Welche Produkte bzw. Hilfsmittel werden Ihnen für die Vermittlung dieses Kundenbindungsprogramms zur Verfügung gestellt?

Power Points, Videos, tutorials — alles in elektronischer Form.

Wer stellt ihnen diese Unterlagen zur Verfügung?

Der Empfehlungsgeber - Herr Person 1. Neben Herrn Person 1 noch die gesamte upline.

Von XX - ich weiß nicht von welcher Firma genau. Ich kann nachschauen und übermittle den Namen. Namentlich von Person2, arbeitet in Ort1. XX Amerika, Person3

Wo finden diese Schulungen statt?

Verschiedene Städte – weltweit letzte Schulung in Burgenland (Ort 5). Anfang Mai 2014 in Vancouver, Kanada. Sprecher in Kanada waren: Person4, Person5 (nur Sprecher aus Amerika und Kanada)

Was machen Sie mit diesen Unterlagen?

Ich spreche verschiedene Firmen und Personen in Amerika an, welche ich durch frühere Bekanntschaften kenne und Menschen, die ich z.Bsp. in einem Restaurant kennenlerne. Ich unterstütze mein Netzwerk, indem ich Geschäftstermine wahrnehme und dort Neukunden gewinne. Manchmal halte ich auch interne Schulungen ab.

Stellen Sie für diese Tätigkeiten Rechnungen?

Ich stelle für diese Tätigkeiten keine Rechnungen. Ich gehe davon aus, dass ich dann Provision für diese Tätigkeit von XX bekomme, sobald ein Umsatz verwirklicht wird. Für meine Spesen stelle ich monatlich an XX Schweiz eine Rechnung. Bei XX in Ort1 wurde mir gesagt, ich soll meine Spesenrechnungen an die XX Staat 2 stellen. Einen Vertrag gibt es nicht. Als Beispiel wurde eine Spesenabrechnung vom 3.12.2012 vorgelegt (Kopie wurde angefertigt). Die Rechnung wird pauschal gestellt – 5.000,00 Euro ohne Ust. Als Leistungsbezeichnung wird auf Englisch angeführt „for structure building activities will be charged for the month of November 2012 following total bill“ Die vorgelegte Rechnung ist eine monatliche pauschale Abrechnung für den Strukturaufbau.

Mit wem wurde diese monatliche Pauschale vereinbart?

Es gibt keinen Vertrag. Vereinbart wurde diese Pauschale in Ort1, wahrscheinlich mit Hr. Person6 vor ca. 2 Jahren.

Haben Sie Provisionen aufgrund Ihres Strukturaufbaus von XX erhalten? Wann und wie werden diese Provisionen abgerechnet?

wöchentlich und monatlich

monatliche Abrechnungen für Karriere Abrechnungen (Volums Prämie und Volumsboni) werden über diese ID-Nr. xyz ausbezahlt.

ID-Nr. für Firma als Kunde: zxy - wird nur eingekauft (Abrechnung wird noch vorgelegt — dabei handelt es sich um ein paar Euro)

Interne System Nr. yyy

Die Provisionsabrechnungen werden mit dem Bankeingang gebucht und am Jahresende mit der Abrechnung abgestimmt.

Wie viele direkte und indirekte Mitglieder haben Sie?

27 Direkte

65 Indirekte

Es gibt noch eine weitere ID in Amerika. Die amerikanische Firma wird gemeinsam mit einer Partnerin geführt.

Weitere ID-Nummern sind nicht vorhanden, auch nicht mit anderen PartnerInnen.

Wie entstehen Treuegutschriften?

Diese entstehen durch das Verrechnungssystem, indem sich mehrere Einheiten hinter meinen Einheiten gesammelt haben.

Wie entstehen die Treueprämien und Partnerprämien?

Eine anteilige Provision von der Provision meiner direkten oder indirekten Mitglieder, die aufgrund ihrer 'XX Struktur' provisionsberechtigt sind.

Was sind Volumenprämien und Volumenbonus?

Volumenbonus ist ein fixer Betrag und wird einmal monatlich ausbezahlt (ist abhängig von der Karriere Stufe). Meine Stufen sind:

in Österreich Stufe 3

in Amerika mit der Firma Stufe 7

Volumenprämie entsteht durch Punkteanzahl je nach Karriere Stufe.

Zu Protokoll wird gegeben: Durch meine langjährige Tätigkeit in Amerika sind mir die deutschen Begriffe nicht mehr geläufig und kann daher bei der Übersetzung ein Fehler passiert sein.

Wie können Sie die Provisionsabrechnungen überprüfen?

Durch Anruf bei upline oder Firma in Ort1 (betreffend Amerika bei der XX USA)

Bank 1

. Sonst habe ich auch weltweit kein weiteres Bankkonto."

In der **Niederschrift** über die **Schlussbesprechung** gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 20. Juli 2017 und im **Bericht gem. § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. August 2017 (BFG-Akt OZ 14), wird jeweils gleichlautend hinsichtlich der Umsatzsteuer in der Beilage zu Tz. 3

"USt-pflichtige Vermittlungsleistungen" ausgeführt:

"Es wird bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung Bezug auf die UFS-Entscheidung, GZ RV/0006-G/12 vom 01.07.2013 Bezug genommen:

Die Kundengewinnung durch XX-Partner ist eine Vermittlungsleistung. Lt. eigenen Angaben ist Hr. N.N. seit Februar 2010 gewerblich tätig und vermittelt bzw. vertreibt für XX ein Kundenbindungsprogramm und wirbt Neukunden an. Für die erbrachten Vermittlungsleistungen an XX erhält er Provisionen aber darüber werden von ihm keine Rechnungen erstellt. In der Niederschrift vom 02.07.2014 wurde von Hrn. N.N. über die Provisionen folgendes zu Protokoll gegeben: (siehe Seite 2, 3,4 d. Niederschrift) 'Ich stelle für diese Tätigkeiten keine Rechnungen. Ich gehe davon aus, dass ich dann Provision für diese Tätigkeit von XX bekomme, wenn ein Umsatz verwirklicht wird. Diese Gelder werden lt. Bankeingang gebucht und am Jahresende mit der Abrechnung lt. Internet abgestimmt. Die Kontrolle der Provisionsabrechnungen erfolgt durch einen Anruf bei der upline oder durch einen Anruf bei XX in Ort1.' Diese Provisionen für die Kundengewinnung wurden als Erlöse ohne USt verbucht.

Die Unterlagen für die Vermittlung des Kundenbindungsprogrammes (Videos, Tutorials, Power Points - alles in elektronischer Form) werden Herrn N.N. von Hrn. Person 1 sowie der gesamten Upline zur Verfügung gestellt. Alle anderen Rechnungen, für im Zuge seiner Vermittlungstätigkeit genutzte Werbematerialien sowie für sämtliche anderen Aufwendungen, (Reservierungs- u. Anzahlungsbestätigungen, Friendship Flyer, Business Flyer, European Business Flyer EU...) an Hr. N.N. werden ihm von der XX Staat 1 GmbH gelegt.

Weiters erhält Hr. N.N. aus seiner Tätigkeit für XX monatlich pauschal 5.000,00 Euro. Dieser Betrag wird von Hrn. N.N. an die XX Staat 2 AG, Adr.CH ohne USt in Rechnung gestellt. Lt. Angaben Hr N.N. (siehe Niederschrift 02.07.2014) gibt es darüber keinen schriftlichen Vertrag. Es handelt es sich bei diesen Zahlungen um eine monatliche pauschale Zahlung für den Strukturaufbau. Diese Rechnungen sind folgendermaßen bezeichnet: 'For structure building activities will be charged for the month of.... following total bill'.

Die Verbuchung dieser Rechnungen erfolgte unter Erlöse Spesenersatz XX, welche nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen wurden. Aus den Rechnungen ist allerdings keinerlei Hinweis auf eine Spesenverrechnung zu sehen. In den Prüfungsjahren 2013 -2015 wurden diese Erlöse zwar verbucht, aber weder in den Umsatzsteuererklärungen noch in den Einkommensteuererklärungen erklärt.

Lt. Aussagen von Hr. N.N. wurden sowohl diese Vereinbarung als auch die diesbezüglichen Abrechnungsmodalitäten 'wahrscheinlich mit Hrn. Person6' im Jahr 2012 in Ort1 getroffen (siehe o.a. Niederschrift).

Von Seiten des Finanzamtes wurde mittels Vorhalt v. 29.07.2016 um Aufklärung über die Erlöse Spesenersatz XX ersucht durch einen diesbezüglichen schriftlichen Vertrag oder die Darlegung der mündlichen Vereinbarung (Grundlage der Erlöse) sowie genaue Aufschlüsselung der einzelnen Beträge und detaillierte Bekanntgabe, wofür diese Zahlungen erhalten wurden. Weiters wurde ersucht eine detaillierte Aufstellung über die angefallenen Kosten, die durch die

Zahlungen gedeckt wurden, beizubringen.

Am 29.12.2016 wurde um Fristverlängerung und um ein persönliches Gespräch ersucht zu dem Sie [sic] auch die unzähligen Verträge mit XX mitbringen und diese zu erklären versuchen würden. Eine detaillierte Beantwortung der Fragen des Vorhaltes sowie Vorlage von angeforderten Unterlagen erfolgte nicht. Am 28.02.2017 wurde in einem mail der steuerlichen Vertretung lediglich die gesamte Einnahmen/Ausgaben Rechnung der Prüfungsjahre übermittelt.

Aufgrund der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen und Angaben (die vorgelegten Rechnungen und sonstigen Unterlagen, die im Zuge dieser BP mit Hrn. N.N. aufgenommene Niederschrift) von Hr. N.N., kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Tätigkeit eines Strukturaufbaues (Kundenstruktur) eine Vermittlungsleistung ist.

Bei Vermittlungsleistungen ist für die Bestimmung des Leistungsorts ab 01.01.2010 danach zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer iSd Bestimmungen des § 3a UStG ist. In die Leistungsbeziehung eingeschaltet ist regelmäßig eine Holding in der Schweiz (derz. Adresse: XX Staat 2 AG, Adr.CH), die als Empfängerin der Vermittlungsleistung benannt wird.

Gem. § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF. ab 01.01.2010 ist eine sonstige Leistung an einen Unternehmer an jenem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Gemäß § 3a Abs. 8 UStG 1994 wird eine Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 3 an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Ansprechpartner für Provisionäre, Kunden und Partner ist die österreichische Tochtergesellschaft in Ort1. Hrn. N.N. Kontakte bzw. Ansprechpartner - z.B. namentlich Hr. Person 1, Hr. Person2 sind in Österreich tätig. Sowohl Informationen über Provisionsabrechnungen sind in Ort1 zu erfragen, als auch die Vereinbarung bezüglich einer monatlichen Pauschalzahlung wurde in Ort1 abgeschlossen. Auch wurden teilweise Rechnungen über Werbematerial, von der XX Staat 1 GmbH, bar (mit höchster Wahrscheinlichkeit in Ort1) bezahlt. Als Leistungsempfängerin der Vermittlungsleistungen ist aus Sicht des Finanzamtes die XX Staat 1 GmbH zu qualifizieren an deren Unternehmereigenschaft gem. § 2 UStG kein Zweifel besteht. Da diese aufgrund der operativen Tätigkeit im Inland jedenfalls Unternehmereigenschaft gem. § 3a (5) UStG hat, werden die Vermittlungsleistungen Hrn. N.N. im Inland ausgeführt und unterliegen die Entgelte der österreichischen Umsatzsteuer.

Selbst unter der Annahme, dass die Vermittlungsleistung an die Holding (XX Staat 2 AG) in der Schweiz erbracht wird, so ist den Ergebnissen der BP zufolge davon auszugehen, dass diese Holding für die Bestimmung des Leistungsortes Nichtunternehmer iSd § 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994 ist. Die Holding CH ist weder Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 noch verfügt sie über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und ist daher nicht Unternehmer im Sinne des § 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994.

Würde die Vermittlungsleistung an die Holding CH (XX Staat 2 AG) erbracht, so würde diese

Vermittlungsleistung an einen Nichtunternehmer erbracht und somit diese Leistung ebenfalls in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sein.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Erlöse Vermittlungsleistung lt. BP	7.993,74	40.645,41	66.912,26	67.546,21	66.904,47	61.558,36
Umsatz (KZ 000) zu 20 %	6.661,45	33.871,18	55.760,22	56.288,51	55.753,73	51.298,63
USt lt. BP	1.332,29	6.774,24	11.152,04	11.257,70	11.150,75	10.259,73

Diese Feststellungen wurden auch für die USt-Nachschau 2016 übernommen (s. Tz 6 in der Beilage zum Bericht und der Niederschrift):

steuerbarer Umsatz vor BP	0,00
Erlöse Vermittlungsleistung lt. BP	28.744,99
Umsatz (KZ 000) zu 20 %	23.954,16
USt lt. BP	4.790,83

Weiters wird unter Tz 4 „nicht erklärte Erlöse“ ausgeführt:

Wie in Tz. 3 angeführt erhalte der Bf. aus seiner Tätigkeit für XX, ab dem Jahr 2011, monatlich pauschal 5.000,00 Euro. Dieser Betrag werde vom Bf. an die XX Staat 2 AG, Adr. CH, ohne USt in Rechnung gestellt. Diese Einnahmen seien in der jährlichen Einnahmen-Ausgabenrechnung verbucht worden. In den Prüfungsjahren 2011 bis 2012 seien diese Erlöse auch erklärt worden (ohne USt). In den Jahren 2013 - 2015 seien diese Einnahmen nicht erklärt worden. Im Jahr 2013 sei der Jahresabschluss erstmals von der WTH Gesellschaft Z.Z. KG erstellt worden. Dabei sei angenommen worden, dass diese Einnahmen in Amerika versteuert würden. Laut vorgelegten Unterlagen (Rechnungen und Kontoauszügen) würden diese Rechnungen vom Bf. mit Firmenanschrift und Namen aus Österreich erstellt bzw. fließen die Einnahmen auf das Bankkonto des Bf. in Österreich. Lt. Angaben des Bf. betreibe er in Amerika eine Firma gemeinsam mit einer Partnerin. Eine Verrechnung für diese Tätigkeit von der Firma in den Vereinigten Staaten (Firma C.C.USA) sei aus den Unterlagen nicht ersichtlich bzw. nachvollziehbar. Daher würden von der Betriebsprüfung die erhaltenen und gebuchten Erlöse der Jahre 2013 - 2015 den Gewinnen/Verlusten und den Umsätzen in folgender Höhe hinzugerechnet:

2013: Erlöse btto 60.000,00

2014: Erlöse btto 61.093,00

2015: Erlöse btto 55.000,00

Die belangte Behörde nahm in Folge mit den Bescheiden vom 17. August 2017 die Jahre 2010 und 2011 hinsichtlich Umsatzsteuer wieder auf. In den ebenfalls mit 17. August 2017 erlassenen neuen **Sachbescheiden** wurde die Umsatzsteuer 2010 mit 2.240,78 Euro (Abgabennachforderung: 1.332,29 Euro) bzw. für 2011 mit 10.001,51 Euro (Abgabennachforderung: 6.774,24 Euro) neu festgesetzt.

Für die Jahre 2012 bis 2015 wurde die Umsatzsteuer mit den Bescheiden vom 17. August 2017 erstmals wie folgt festgesetzt:

Jahr 2012: Umsatzsteuer, gleichzeitig Abgabennachforderung: 13.470,33 Euro;

Jahr 2013: Umsatzsteuer: 10.294,63 Euro, Abgabennachforderung: 11.324,65 Euro;

Jahr 2014: Umsatzsteuer: 10.124,52 Euro, Abgabennachforderung: 11.037,03 Euro;

Jahr 2015: Umsatzsteuer 9.078,30 Euro Abgabennachforderung: 10.320,31 Euro.

Für den Zeitraum 2/2016 bis 12/2016 erging der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer iHv 3.779,96 Euro mit einer Abgabennachforderung iHv 4.538,04 Euro. Zur Begründung in den Sachbescheiden verwies die belangte Behörde jeweils auf die Feststellungen in der Niederschrift bzw. im Prüfungsbericht.

Mit den Schreiben vom 17. Oktober 2017 wurde vom Bf. durch seine ehem. steuerliche Vertretung innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2016 erhoben und zur Begründung ausgeführt:

Die Behörde gehe bei Feststellung der Umsatzsteuer davon aus, dass die Vermittlungsleistungen an eine Schweizer Gesellschaft in Österreich umsatzsteuerpflichtig seien. Sie stütze sich auf eine UFS Entscheidung, die nach Meinung des Bf. falsch sei, da dort wesentliche Beweise und Fakten - aus nicht nachvollziehbaren Gründen - nicht vorgelegt worden seien.

Ebenfalls sei es grundsätzlich falsch, die Einkünfte aus XX ID's als Vermittlungsleistungen zu bezeichnen, da von XX für die Vermittlung und Kundengewinnung grundsätzlich keine Vergütung zustehe. Ebenfalls würden Auftritte bei Veranstaltungen und sonstige Leistungen nicht entlohnt.

XX gebe grundsätzlich nur einen Anteil der Nachlässe (Rabatte u.a.) von Einkäufen, die Karteninhaber bei einem Einkauf von den Partnern bekommen, an mehrere Karteninhaber in einer Line weiter. Wenn von einem „Vermittler“, wie die Behörde den Steuerpflichtigen bezeichne, ein Kunde geworben werde, gebe es keine Vergütung irgendeiner Art, auch dann nicht, wenn eine Karte ausgestellt werde.

Die Behörde stelle auch fest, dass die Provisionsabrechnungen durch einen Anruf bei der "upline" oder durch den Anruf bei XX in Ort1 kontrolliert werden könnten. Der Bf. habe seit einiger Zeit versucht, diese Abrechnungen zu kontrollieren und sei er dabei hoffnungslos gescheitert. Grundsätzlich müsse man der Abrechnung von XX im Internet vertrauen, eine Kontrolle erscheine in Wirklichkeit nicht möglich. Ein Anruf bei XX in Ort1 werde lt. tel.

Auskunft von CFO Person6 wie folgt behandelt: XX Partner (Partner, bei denen die Karteninhaber einkaufen können) würden von der Landesgesellschaft (= Staat 1 GmbH) betreut, alle anderen Telefonate würden an die XX Staat 2 AG (CH) weitergeleitet. Eine tolle Serviceleistung, wo man nicht stundenlang in Warteschleifen herumhängen müsse.

Nach allen in dieser Zeit gültigen AGBs sei die XX Staat 2 AG in der CH Vertragspartner des Bf. und nur mit diesem werde auch abgerechnet. Diese Rechtsbeziehung verstärke sogar der Zusatzvertrag, den der Bf. ausnahmsweise „for structure building activities...“ mit dieser

Schweizer Gesellschaft bekommen habe.

Bei diesem Zusatzvertrag handle es sich um eine Pauschalvereinbarung, warum der Bf. auf der Rechnung einen Hinweis auf eine Spesenverrechnung anzubringen hätte, sei nicht nachvollziehbar. Herr Person6 sei President of the Board of Directors der CH Gesellschaft, also beweise dies auch die Rechtsbeziehung mit der CH Gesellschaft. Ein Detail für eine Pauschalvereinbarung zu bringen widerspreche sich schon alleine selbst. Der Bf. habe deshalb kein Detail bringen können, weil es sich um eine Pauschalvereinbarung handle.

Sollte es notwendig sein, die AGBs von XX für die Jahre 2010-2016 vorzulegen, würde der Bf. gerne dazu bereit sein und werde ersucht diese im Bedarfsfall anzufordern. Allerdings seien diese, wie der Behörde bereits mitgeteilt, offen zugänglich für jedermann, jederzeit auf der Homepage von XX abrufbar. Genau diese AGBs seien auch die Verträge, die der Bf. mit der XX Staat 2 AG CH hat.

Im Bericht werde ebenfalls erwähnt: *„Ansprechpartner für Provisionäre, Kunden und Partner ist die österreichische Tochtergesellschaft in Ort1. Herrn N.N. Kontakte bzw. Ansprechpartner - z.B. namentlich Hr. Person 1, Hr. Person2 sind in Österreich tätig...“* Richtig sei, dass die Tochtergesellschaft in Ort1 der Ansprechpartner für Partner (Unternehmen wo mit der Karte eingekauft werden kann) sei. Der Fehler sei, dass Herr Person1 aber kein Angestellter von XX (egal welche Gesellschaft) sei, er sei XX ID Inhaber, wie Herr N.N. ebenfalls. Also habe er einen Kollegen als Ansprechpartner und nicht irgendeine XX Gesellschaft. Die steuerliche Vertretung habe bei XX in Ort1 nachgefragt und dort sei auch kein Herr Person2 angestellt.

Die Behörde werfe dem Bf. auch vor, dass die Vereinbarung mit Person6 getroffen worden sei, was auf den Leistungsort Österreich hinweisen wurde. Falsch. Genau dies sei der Beweis, dass die Vereinbarung mit der XX Staat 2 AG in Adr. CH getroffen wurde, da Person6 ja der President of the Board of Directors dieser Gesellschaft sei.

Unbestritten sei dann doch, nach den weiteren Ausführungen der Behörde, dass der Leistungsempfänger die XX Staat 2 AG in der Schweiz sei. Was aber falsch sei - und das sei hier der wesentliche Unterschied - sei, dass der Leistungsempfänger eine Holding und daher Nichtunternehmer sei. Was der Behörde auch offensichtlich entgangen sei, die CH ist kein EU Mitglied, also könne das Unternehmen in der CH auch keine Umsatzsteuer-identifikationsnummer, wie im Bericht angeführt, haben. Die Behörde schließe aus dem Fehlen der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der Bezeichnung "Holding" die Nichtunternehmereigenschaft. Nicht überall wo "Holding" draufsteht sei Holding drinnen und die Umsatzsteueridentifikationsnummer könne es nicht geben. Die CH Gesellschaft besitze eine UID, was in der CH aber Unternehmens-Identifikationsnummer bedeute und diese sei CHE-zzz MWST, was bedeute, dass die Gesellschaft Unternehmer und umsatzsteuerpflichtig sei. Es sei daher der Leistungsort CH und es handle sich um in Österreich nicht steuerbare Umsätze. Daher werde beantragt die Umsätze laut BP-Bericht als nicht steuerbar zu beurteilen und aus der steuerpflichtigen 20% Basis herauszunehmen.

Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren 2010 und 2011 wurde kein Rechtsmittel erhoben.

Die belangte Behörde wies mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 15. Mai 2018 die Beschwerde als unbegründet ab. In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt: Die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 11. August 2017 seien aufgrund der vom Pflichtigen gemachten Angaben in der Befragung vom 02. Juli 2014 getroffen worden. Sowohl der Vorwurf, dass die Behörde fälschlicherweise die Leistungen von Hrn. N.N. als Vermittlungsleistungen bezeichne, als auch, dass die Provisionsabrechnungen durch einen Anruf in Ort1 kontrolliert werden könnten, werde zurückgewiesen, da diese Angaben direkt von Hrn. N.N. (NS vom 02. Juli 2014) übernommen worden seien.

Bezüglich der Spesenverrechnung werde festgehalten, dass dies ebenfalls aus den von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Unterlagen entnommen worden seien, da dies in der Einnahmen/Ausgabenrechnung 2011, 2012 derart tituliert worden sei (Erlöse Spesenersatz XX). Auch in der Niederschrift (S. 2) habe Hr. N.N. angegeben, dass er für seine Spesen eine monatliche Rechnung an XX Staat 2 AG stelle. Die Rechnung werde pauschal gestellt 5.000,00 Euro ohne USt.

Das Beschwerdevorbringen, dass es sich dabei um eine Pauschalvereinbarung aufgrund eines Zusatzvertrages handeln solle widerspreche eindeutig der von Hrn. N.N. gemachten Aussage, dass es keinen Vertrag gäbe (siehe Niederschrift S. 2).

Die nun angeführte Begründung erscheine der Betriebsprüfung nicht glaubhaft.

In der Beschwerde werde angegeben, dass die Tochtergesellschaft in Ort1 nur der Ansprechpartner für Unternehmen, bei denen mit XX-Karte eingekauft werden könne, sei. Dies stehe im ausdrücklichen Widerspruch zu den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen und getätigten Aussagen von Hr. N.N.. Die Unterlagen für die Vermittlung des Kundenbindungsprogrammes (Videos, Tutorials, Power Points - alles in elektronischer Form) würden Herrn N.N. von Hr. Person 1 und Hr. Person2 (beide seien nach den Angaben von Hr. N.N. in Österreich tätig - siehe Niederschrift) und von der gesamten Upline zur Verfügung gestellt. Alle anderen Rechnungen, für die im Zuge seiner Vermittlungstätigkeit genutzten Werbematerialien sowie für sämtliche anderen Aufwendungen (Reservierungs- u. Anzahlungsbestätigungen, Friendship Flyer, Business Flyer, European Business Flyer EU etc.), an Hr. N.N., würden ihm von der XX Staat 1 GmbH gelegt.

In der Befragung vom 02. Juli 2014 spreche Hr. N.N. einzig von der „XX in Ort1“ als Ansprechpartner („Bei der XX in Ort1 wurde mir gesagt ...“, Niederschrift S. 2). Die Holding werde von ihm nie erwähnt - weder als Ansprechpartner noch als Vertragspartner.

Zu den weiteren in der Beschwerde vorgebrachten Punkten des Beschwerdeführers werde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 11. August 2017 verwiesen.

Insbesondere im vorgebrachten Punkt, dass *„dann doch unbestritten sei, NACH DEN WEITEREN AUSFÜHRUNGEN DER BEHÖRDE, der Leistungsempfänger die XX Staat 2 AG in der Schweiz sei.“*

Die Betriebsprüfung sei nie davon ausgegangen, dass die Leistungen an die XX Staat 2 AG

erbracht worden seien, sondern sei sie nach wie vor auf dem Standpunkt, dass es sich um Vermittlungsleistungen an die XX Staat 1 GmbH handle (siehe BP Bericht TZ 3, Seite 3 d. Beilage). Die Erwähnung der Staat 2 AG sei lediglich zur Klarstellung und Entgegnung auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sogar in diesem Fall eine Steuerpflicht in Österreich gegeben wäre, da für Zwecke der Bestimmung des Leistungsortes die Holding als Nichtunternehmer gem. § 3a Abs. 5 Z 3 UStG gelte, erfolgt.

Die belangte Behörde erließ am 17. Mai 2018 den **Umsatzsteuerjahresbescheid 2016** und setzte die Umsatzsteuer – wie im USt-Festsetzungsbescheid vom 17. August 2017 – iHv. 3.779,96 Euro fest.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2018 brachte der Bf. durch seine steuerliche Vertretung den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen ein (**Vorlageantrag**).

Die belangte Behörde **legte** die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 28. August 2018 zur Entscheidung **vor** und verwies im **Vorlagebericht** unter der Rubrik „Sachverhalt“ auf die VwGH-Entscheidung (betreffend XX) vom 17. Oktober 2017, GZ. Ra 2015/15/0011, bzw. in der Rubrik „Stellungnahme“ auf die Beschwerdevorentscheidung und die vorgelegten Aktenteile.

Das Bundesfinanzgericht richtet mit 04. September 2023 über die Zentralstelle Internationale Zusammenarbeit ein **Auskunftsersuchen** an die Eidgenössische Steuerverwaltung, ob von der XX Staat 2 AG als Leistungsempfängerin die Bezugsteuer aus den Rechnungen des Bf. im Zeitraum 2011 bis 2016 an den Schweizer Fiskus abführt bzw. ob die monatlichen Umsätze iHv. 5.000,00 Euro deklariert und die Vorsteuer in Abzug gebracht wurde.

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung** teilte mit **Schreiben** vom 29. Jänner 2024 [BFG-Akt OZ 40] mit, dass sie erfolglos bei der XX Staat 2 AG um die Übermittlung der entsprechenden Information ersuchte. Allerdings leitete ein Mitglied des Verwaltungsrates die entsprechende Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung an das Konkursamt des Kantons I, Regionalstelle X, weiter. Dem beigefügten Schreiben des Konkursamts vom 14. Dezember 2023 sei zu entnehmen, dass die Justizbehörden der Republik Österreich das vorliegende Konkursverfahren in der Schweiz über die XX Staat 2 AG anerkannt und infolgedessen den Unterbruch [Anm. BFG: Unterbrechung, Stopp] von ähnlichen Verfahren beschlossen hätten. In diesem Zusammenhang sei der Eidgenössischen Steuerverwaltung der genaue Inhalt der Vereinbarung zwischen dem Konkursamt des Kantons I, Regionalstelle X, und den Justizbehörden der Republik Österreich nicht bekannt, die Eidgenössische Steuerverwaltung gehe jedoch davon aus, dass das Interesse an der dargestellten Fragestellung – Abführung der Bezugssteuer durch die XX Staat 2 AG als Leistungsempfängerin – dahingefallen sei. Im erwähnten Schreiben des Konkursamts Kanton I wird – neben der Bekanntgabe, dass mit Entscheid vom 23. Oktober 2023 das Kreisgerichts C.C. den Konkurs über die XX Staat 2 AG eröffnet habe und das Konkursamt mit der Liquidation der Gesellschaft beauftragt sei – mitgeteilt, dass sich Maßnahmen und Tätigkeiten des Amtes grundsätzlich auf die

Bestimmungen des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) beschränken würden.

Mit **Schreiben** vom 05. Februar 2024 brachte das Bundesfinanzgericht den Verfahrensparteien die Stellungnahme der Eidgenössische Steuerverwaltung zur Kenntnis. Zudem wurden bzgl. der Provisionserlöse beide Verfahrensparteien aufgefordert, Abrechnungen bzw. Auszahlungsberichte vorzulegen und bekanntzugeben, von wem die Provisionsabrechnungen durchgeführt wurden und wer die Gutschriften veranlasst und überwiesen hat. Der Bf. wurde weiters aufgefordert, etwaig noch nicht dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Spesenabrechnungen und den in der Beschwerde angeführten „Zusatzvertrag“ zu übermitteln.

Die belangte Behörde übermittelte am 08. März 2024 das **Antwortschreiben** zum Auskunftsverlangen mit folgenden Unterlagen:

- AGB, Fassung November 2009,
- Reservierungs- und Anzahlungsbestätigung vom 12. Februar 2010 der XX Staat 2 AG, ausgestellt in Ort1,
- Rechnungen Werbematerial vom 26. August 2010, 04. Oktober 2010, 28. Oktober 2010, 12. November 2010, 06. Dezember 2010, 07. Dezember 2010, 17. Dezember 2010, 02. Februar 2011, 31. Mai 2012, 25. Jänner 2013 und 24. November 2015, jeweils ausgestellt durch die XX Staat 1 GmbH Ort1,
- Rechnungen über Vermittlungsprovisionen vom 07. Oktober 2010, und 16. Dezember 2010, ausgestellt von der XX Staat 1 GmbH Ort1,
- Provisionsbericht vom 03. Jänner 2011 für Oktober 2010,
- Umsatzliste des Bf. von der Bank 1, Zeitraum Oktober 2010.

Weiters teilte die belangte Behörde mit, dass laut Auskunft der Prüferin im Zuge der Prüfung nicht abschließend geklärt werden habe können, wer die Gutschriften veranlasst bzw. überwiesen habe. Laut der mit Hr. N.N. aufgenommenen Niederschrift vom 02. Juli 2014 sei die Vereinbarung aber in Ort1 getroffen worden, Rechnungen für im Zuge der Vermittlungstätigkeit genutzten Werbematerialien seien von der XX Staat 1 GmbH gelegt worden.

Von Seiten des Bf. wurde das Schreiben des Bundesfinanzgerichts, welches der ehem. steuerlichen Vertretung nachweislich zugestellt wurde, nicht beantwortet.

Das Bundesfinanzgericht schrieb in Folge die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung für den 11. April 2024 aus und forderte in der **Ladung zur mündlichen Verhandlung** dem Bf. nochmals auf, die Beweismittel, wie sie im Schreiben vom 05. Februar 2024 aufgezählt wurden, in der Verhandlung vorzulegen.

Die Ladung wurde dem ehem. steuerlichen Vertreter nachweislich zugestellt.

In einem **Telefonat** mit dem Richter am 28. März 2024 teilte der ehem. Steuerberater des Bf. u.a. mit, dass sich der Bf. in Dubai befände und erst Ende Mai nach Österreich komme. Eine

Verschiebung der mündlichen Verhandlung (auf Juni) lehnte der Richter mit dem Hinweis auf die Vollmacht der steuerlichen Vertretung ab, zumal er in der Sache vollinhaltlich informiert sei, da er auch das Beschwerdeschreiben verfasst habe.

Die Steuerberater gab daraufhin bekannt, dass er nicht sagen könne wie lange er noch die steuerliche Vertretung des Bf. sein werde. Weiters gab er bekannt, dass die Schweizer XX im Konkurs sei und verwies auf einen gleich gelagerten Fall vor dem BFG, welchen er geführt und gewonnen habe. Es handelte sich dabei um das Erkenntnis zum Fall RV/7103996/2019.

In einer **E-Mail-Eingabe** vom 09. April 2024 gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass der Bf. keinen Wohnsitz in Österreich mehr habe und der Steuerberater die Vollmacht zurückziehen werde müsse.

In einer weiteren **E-Mail-Eingabe** vom 10. April 2024 teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sie zur Verhandlung nicht kommen und die (Zustell-)Vollmacht nun zurückziehen würde.

Auf diese Nachricht antwortete der Richter am selben Tag **per E-Mail** und fragte an, ob die steuerliche Vertretung über eine aktuelle E-Mail Adresse des Bf. verfüge.

Diese Anfrage des Bundesfinanzgericht um Bekanntgabe der aktuellen E-Mail wurde vorerst nicht beantwortet.

Nach Eröffnung der **mündlichen Verhandlung** am 11. April 2024 hielt der Richter nach EDV-Abfrage in der Grunddatenverwaltung fest, dass die Vollmacht der steuerlichen Vertretung am 11. April 2024 vom Steuerberater um 08:56 Uhr storniert wurde und damit die Vollmacht erloschen ist.

In der Verhandlung teilte die belangte Behörde u.a. mit, dass während des Prüfungsverfahrens bis auf die vorliegende Provisionsabrechnung laut BFG-Akt OZ 51 und dem Bankauszug laut BFG-Akt OZ 53 keine weiteren Abrechnungen vorgelegt worden seien. Hinsichtlich der Spesenabrechnungen könne es sein, dass es neben den vorgelegten Spesenabrechnungen noch weitere gegeben haben könnte. Die vorgelegten Spesenabrechnungen seien als Beispiele kopiert worden. Weiters teilte die Betriebsprüferin mit, dass der in der Beschwerde angeführte Zusatzvertrag nie vorgelegt worden sei und der Bf. zudem in der Befragung ausgesagt habe, dass es keine Zusatzvereinbarungen gegeben hätte.

Schließlich teilte die belangte Behörde mit, dass die gewährte Rechtsmittelfristverlängerung aus einem Aktenvermerk ersichtlich sei [BFG-Akt OZ 63, Beilage zur MV].

Der Versuch einer Kontaktaufnahme mit dem Bf. über die aktenkundige E-Mail-Adresse info@xxx.eu verlief ergebnislos. Es erfolgte zwar eine Rückmeldung, allerdings von einer Person mit gleichem Nach-, aber unterschiedlichem Vornamen. Zudem unterschied sich die E-Mail-Adresse dieser Person im Teil vor dem „@“ von jener im Akt aufliegenden E-Mail-Adresse des Bf.

Die belangte Behörde gab in einer **Nachreichung** vom 17. April 2024 bekannt, dass die in den Jahren 2014 und 2015 in den Umsatzsteuerjahreserklärungen unter Kz 011, Ausfuhrlieferungen, iHv 6.905,47 Euro bzw. 6.558,36 Euro ausgewiesenen Umsätze im Zuge der Außenprüfung als Provisionserlös erfasst und den steuerpflichtigen Umsätzen, Kz 000, mit 20% Normalsteuersatz (Kz 022) zugeordnet wurden.

Weiters teilte sie btr. 2016 mit, dass von der Betriebsprüfung die Eingänge auf das Bankkonto des Bf. als Bruttobeträge behandelt und im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 02-11/2016 die Nettobeträge iHv. 23.954,16 Euro erfasst worden seien. Da es keine weiteren Eingänge gegeben habe, sei dieser Betrag auch in der Jahresbescheid 2016 angesetzt worden. Weshalb von der ehem. steuerlichen Vertretung in der Jahreserklärung ein Betrag iHv. 27.637,14 erfasst wurde, könne nicht beantwortet werden.

In einer **E-Mail** vom 18. April 2024 wurde von der ehemaligen steuerlichen Vertretung die aktuelle E-Mail-Adresse des Bf. („xxx@gmail.com“) übermittelt.

Das Bundesfinanzgericht sendete daraufhin am 19. April 2024 an diese Adresse eine **E-Mail-Nachricht**, in welchem auf die Verpflichtungen nach §§ 265 Abs. 6 BAO und § 8 Abs. 1 ZuStG hingewiesen, und der Bf. zur Bekanntgabe einer neuen zustellbevollmächtigten Person und/oder seiner aktuellen Wohnsitzadresse aufgefordert wurde.

Dieser Nachricht des Bundesfinanzgericht wurde nicht beantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. arbeitete seit 2010 selbstständig mit dem XX System und vermittelte bzw. vertrieb im Beschwerdezeitraum für XX ein Kundenbindungsprogramm [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 1], wofür er Provisionen erhielt. Zudem erhielt er Spesen für den Strukturaufbau [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Laut Aussage des Bf. gab es für seine Tätigkeiten keinen Vertrag mit der XX Staat 2 AG oder mit der XX Staat 1 GmbH [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Von Seiten der ehemaligen steuerlichen Vertretung wurde darauf verwiesen, dass die AGBs für die Jahre 2010-2016 von XX die Verträge seien, die der Bf. mit der XX Staat 2 AG habe [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde, S. 4].

Laut Aussage des Bf. stellte er für die Vermittlung bzw. den Vertrieb des Kundenbindungsprogramms keine Rechnungen, da er davon ausging Provisionen von XX zu bekommen, „sobald ein Umsatz verwirklicht wird“ [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Für Werbematerialien im Zusammenhang mit dem Kundenbindungsprogramm (Business Flyer, Friendship Flyer, Set Block, Lyco mit Schlüsselanhänger) sowie für anderen Aufwendungen (Seminarkosten, Möbel) wurden dem Bf. Rechnungen von der XX Staat 1 GmbH – Adr1, Ort1 – gelegt [BFG-Akt OZ 17 und 48, Rechnungen Staat 1 GmbH an den Bf.].

Für den Strukturaufbau stellte der Bf. monatlich an die XX Staat 2 AG, Adr.CH, eine Rechnung iHv. pauschal 5.000,00 Euro ohne USt [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2]. Als Leistungsbeschreibung wurde in der jew. Rechnung „structure building activities“ angegeben [vgl. BFG-Akt OZ 29, Rechnung September 2012, OZ 30, Rechnung Dezember 2014, und BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Bei der XX Staat 2 AG – vormals: XX Holding Staat 2 AG – handelt es sich um eine nach schweizerischen Recht gegründete und im Handelsregister des Kantons I zur schweizerischen Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) CHE-zzz – vormals CH xxx –, Mehrwertsteuernummer CHE-zzz MWST [BFG-Akt OZ 19, Auszug Handelsregister Kanton I und BFG-Akt OZ 20, Bundesamt für Statistik-Auszug UID-Register], mit 21. Oktober 2004 eingetragenen Aktiengesellschaft.

Über die XX Staat 2 AG wurde mit Entscheid vom 23. Oktober 2023 des Kreisgerichts C.C. Schweiz, der Konkurs eröffnet [BFG-Akt OZ 40, Antwortschreiben der Schweizer Eidgenossenschaft].

Nicht vom Konkursverfahren betroffen sind die *„XX Landesgesellschaften, die unabhängig voneinander in den jeweiligen Ländern eine Einkaufsgemeinschaft für Konsumenten und teilnehmende Partnerunternehmen betreiben.“* [BFG Akt OZ 41, Parlament. Anfrage an den Bundesminister für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz, 10. November 2023].

Hinsichtlich der Tätigkeit der XX Staat 2 AG hat das Bundesfinanzgericht nach Internet-Recherchen die für den Streitzeitraum maßgebenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) für die Jahre 2009, 2012 und 2014 abgerufen und finden sich in der Präambel der jeweiligen AGB-Fassung (auszugsweise) folgende Definitionen:

Nach den AGB 2009 [BFG-Akt OZ 22] betreibt die XX Staat 2 AG *„mit Tochter- und Partnergesellschaften eine internationale Einkaufsgemeinschaft, bei der es den Teilnehmern (im Folgenden ‚Kunden‘ genannt) ermöglicht wird, durch den gemeinsamen Einkauf und durch die damit erreichten vergünstigten Konditionen Vorteile in Form von Rückvergütungen, Provisionen und anderen Vergünstigungen zu erwirtschaften (im Folgenden auch ‚XX-System‘ genannt) ...“*. Laut den AGB 2012 [BFG-Akt OZ 23] und 2014 [BFG-Akt OZ 25] betreibt die XX Staat 2 AG eine (internationale) Einkaufsgemeinschaft, *„die den Teilnehmern (im folgenden ‚Mitglieder‘ genannt) ermöglicht, durch den Bezug von Waren und Dienstleistungen bei XX Partnerunternehmen (im Folgenden ‚Partnerunternehmen‘ genannt) Vorteile zu erhalten (im Folgenden ‚XX Treueprogramm‘ genannt) ...“*

Bei der XX Staat 1 GmbH, nunmehr YY Staat 1 GmbH mit Sitz 8020 Ort1, Straße Z, handelt es sich um eine mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 11. Juli 2003 errichtete

und im Firmenbuch zu FN xxx eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Als Geschäftszweig wird „Handel“ ausgewiesen [BFG-Akt OZ 21, Firmenbuchauszug].

Bezüglich der Geschäftsverbindung zwischen der schweizerischen XX Staat 2 AG und der österreichischen XX Staat 1 GmbH finden sich in den einzelnen AGBs folgende Bestimmungen (auszugsweise):

Präambel der „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für XX Kunden“, Fassung: November 2009 [BFG-Akt OZ 22]:

„(...) XX ist berechtigt, seine vertraglichen Leistungen und Ansprüche dem Kunden gegenüber auch durch XX Tochtergesellschaften erbringen oder geltend machen zu lassen, die stets als Erfüllungsgehilfen von XX tätig werden. Sämtliche vertraglichen Beziehungen des Kunden bestehen ausschließlich zu XX und nicht zu den Tochtergesellschaften und werden auch durch deren Tätigkeit nicht begründet.“

Präambel der „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für XX Mitglieder“, Fassung April 2012 [BFG-Akt OZ 23]:

„(...) Vertragspartner der Mitglieder ist somit die XX Staat 2 AG (im Folgenden ‚XX‘ genannt). XX wird in Österreich durch die XX Staat 1 GmbH mit Sitz A-Adr1, Ort1 (im Folgenden ‚XX Austria‘ genannt) vertreten.“

Präambel der „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für XX Mitglieder“, Fassung November 2014 [BFG-Akt OZ 25]:

„... Vertragspartner der Mitglieder ist somit die XX Staat 2 AG (im Folgenden ‚XX‘ genannt). XX wird in Öster-reich [sic] durch die XX Staat 1 GmbH mit Sitz in Adr2, Ort1 (im Folgenden ‚XX Österreich‘ genannt) vertreten.“

Zum Leistungsort finden sich in den einzelnen AGBs folgende Bestimmungen:

AGB idF 2009, Punkt 17.11. [BFG-Akt OZ 22]: *„Vereinbarter Erfüllungsort für sämtliche vertraglichen Leistungen ist – soweit nicht gesonderte Regelungen bestehen – der Standort jener XX-Landesgesellschaft, die einen Sitz in jenem Staat hat, in welchem sich der gewöhnliche Aufenthaltsort oder Wohnsitz des Kunden befindet. Besteht keine solche Landesniederlassung, so gilt als Erfüllungsort der Sitz von XX.“*

In den AGB 2012 [BFG-Akt OZ 23] wird unter Punkt 16.2. ausgeführt: *„Vereinbarter Erfüllungsort für sämtliche vertragliche Leistungen ist der Sitz der XX Staat 2 AG in Adr. CH / Schweiz.“*

In den AGB 2014 [BFG-Akt OZ 25] findet sich keine Regelung bzgl. Erfüllungsort.

Zur Beziehung der einzelnen Mitglieder und XX wird in der Präambel „Zusätzliche Allgemeine Geschäftsbedingungen für XX Mitglieder zur Nutzung der erweiterten Mitgliedsvorteile“, Fassung April 2012 [BFG-Akt OZ 24] ausgeführt:

„ ... Zwischen dem Mitglied und XX besteht bereits eine vertragliche Beziehung auf Grundlage der Registrierung des Mitglieds für das XX Treueprogramm und der dafür geltenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen in der Fassung April 2012 (nachfolgend ‚AGB‘ genannt) ...“

In den AGB vom November 2014 findet sich als Anlage 1 ein Glossar der in den AGB verwendeten Begriffe.

Bezüglich des „Mitglieder“-Begriffs finden sich im Glossar u.a. folgende Definitionen:

„Empfehlungsgeber“ ist das Mitglied, das ein anderes Mitglied unmittelbar geworben hat und in dessen bei XX eingereichter Registrierung folglich als Empfehlungsgeber aufgeführt ist oder das Mitglied, welches nach einem erfolgten Wechsel des Empfehlungsgebers bei XX als Empfehlunggeber des jeweiligen Mitglieds vermerkt ist ...

„Mitglieder“ sind alle Personen, die mit XX einen Vertrag zur Begründung einer Mitgliedschaft bei XX nach Maßgabe dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen geschlossen haben, solange dieser Vertrag besteht, d.h. nicht durch Kündigung von einer der Vertragsparteien beendet worden ist .

„Mitglieder erster Stufe“ sind jene (Neu-) Mitglieder, die ein Mitglied direkt angeworben hat. Diese werden auch als „direkte Mitglieder“ bzw. „direkt geworbene Mitglieder“ bezeichnet.

„Mitglieder zweiter Stufe“ sind jene (Neu-) Mitglieder, die ein direktes Mitglied, also ein Mitglied erster Stufe, angeworben hat. Diese werden auch als „indirekte Mitglieder“ bzw. „indirekt geworbene Mitglieder“ bezeichnet.

„Mitglieds-ID“ ist eine einmalig von XX vergebene Nummer, die zur Identifizierung des Mitglieds und zur Erfassung der Einkäufe bei Partnerunternehmen dient ...

Der Bf. erhielt im Beschwerdezeitraum Provisionserlöse und Erlöse für Strukturaufbau, welche vom Bf. auch als Spesen bezeichnet wurden [vgl. BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Für die Provisionen wurden vom Bf. keine Rechnungen gelegt [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Für die Spesen legte der Bf. Rechnungen an die XX AG [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2; BFG-Akt OZ 29 und 30].

An Provisionsabrechnungen („Provisionsbericht“), Bankauszügen und Spesenrechnungen liegen dem Bundesfinanzgericht vor:

Ein „Provisionsbericht“ mit Abrechnungsperiode Oktober 2010 [BFG-Akt OZ 51], eine Umsatzliste für den Monat Dezember 2012 [BFG-Akt 52], drei Spesenabrechnungen vom 02. Oktober 2012, 03. Dezember 2012 und 12. Februar 2014 [BFG-Akt OZ 12, OZ 29, OZ 30].

Trotz mehrmaliger Aufforderung der belangten Behörde und des Bundesfinanzgerichts wurde außer den genannten Dokumenten keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

In den vorliegenden Jahreskonten [BFG-Akt OZ 28, Erlöse 2010-2016] und den Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 2011 und 2012 [BFG-Akt OZ 16] sind die Provisonerlöse und die Spesen/Strukturaufbauerlöse [BFG-Akt OZ 29 und 30, Rechnungen] zusammenfassend wie folgt ausgewiesen:

	2010	2011	2012	2013
Provisonerlöse	7.993,74	21.922,41	16.912,26	6.280,00
Erlöse Spesen/Strukturaufbau	0,00	18.723,00	50.000,00	60.000,00*
				1.093,48**
	2014	2015	2016	2010 bis 2016 gesamt
Provisonerlöse	6.905,47	6.558,36	18.744,99	85.317,23
Erlöse Spesen/Strukturaufbau	60.000,00	55.000,00	10.000,00	254.816,48
				340.133,71

* = XX CH ** = = XX USA

Zur Abgabenstelle:

Der Bf. wurde von Steuerberatungsgesellschaft Z.Z. GmbH, Adr.StB, steuerlich vertreten. Die Vertretungsvollmacht hat auch die Zustellvollmacht umfasst.

Die Zustellvollmacht wurde vom Steuerberater am 11. April 2024 widerrufen [BFG-Akt OZ 61, Auszug aus der Grunddatenverwaltung].

Laut Auskunft des Steuerberaters [BFG-Akt OZ 59, E-Mail vom 09. April 2024] hat der Bf. keinen Wohnsitz in Österreich und befindet sich in Dubai.

Zufolge Abfragen im zentralen Melderegister vom 04. März 2024 und 12. April 2024 war der Bf. mit Hauptwohnsitz Adr.Bf., bis 27. Mai 2022 gemeldet und scheint seitdem unter verzogen nach „unbekannt“ auf. Eine Kontaktaufnahme an die aktienkundige E-Mail-Adresse am 11. April 2024 war erfolglos.

Seit der Zurücklegung der Zustellvollmacht durch den Steuerberater am 11. April 2024 hat der Bf. keine Abgabenstelle im Inland mehr.

Nach der Bekanntgabe der aktuellen E-Mail-Adresse durch den ehemaligen steuerlichen Vertreter am 18. April 2024 wurde von Seiten des Bundesfinanzgericht ein weiterer – erfolgloser – Versuch am 19. April 2024 unternommen, eine neue Abgabenstelle festzustellen [BFG-Akt OZ 70].

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen, insbesondere auf das Befragungsprotokoll des Bf. vom 02. Juli 2014 und den AGBs der XX Staat 2 AG in den Fassungen 2009, 2012 sowie 2014, und die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 11. April 2024.

Bezüglich der Abgabenstelle ergeben sich die Feststellungen aus den ZMR-Abfragen, den Benachrichtigungen der ehemaligen steuerlichen Vertretung und den

Kontaktaufnahmeversuchen per E-Mail an den Bf.

Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Beschwerdegegenständlich sind die Fragen welche Leistungen der Bf. erbracht hat, wer der Leistungsempfänger ist und wo der Leistungsort gelegen ist.

Der ehemalige steuerliche Vertreter des Bf. vertrat die Meinung, dass der Bf. keine Vermittlungsleistungen erbringe, sondern Spesen für den Strukturaufbau erhalte. Als Vertragspartner sei die XX Staat 2 AG in der Schweiz anzusehen, bei der es sich nicht um eine Holding handle. Der Leistungsort sei daher in der Schweiz gelegen und handle es sich in Österreich um nicht steuerbare Umsätze.

Demgegenüber vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass der Bf. Vermittlungsleistungen an die Tochtergesellschaft XX Staat 1 GmbH in Österreich erbringe. Ergänzend argumentiert sie, dass selbst im Falle, dass die Leistungsempfängerin die Schweizer XX Staat 2 AG sei, der Leistungsort nach § 3a Abs. 5 Z 3 UStG in Österreich liege, da es sich bei der XX Staat 2 AG um eine Holding handle. Auch die Einnahmen aus den pauschalen Spesenabrechnungen seien den Umsätzen in Österreich hinzuzurechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit derselben Einkaufsgemeinschaft in mehreren Judikaten auseinandergesetzt:

In den Beschlüssen des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Oktober 2017, Ra 2015/15/0011, btr. Umsatzsteuer 2010 und vom 02. Oktober 2019, Ra 2019/13/0089, btr. Umsatzsteuer 2009, 2012 sowie 2013 hat der Verwaltungsgerichtshof die Revisionen gegen die zugrundeliegenden Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts, in welchen die Vermittlungsleistungen in Österreich als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig beurteilt wurden, zurückgewiesen.

Im Revisionsverfahren zu VwGH 17.10.2017, Ra 2015/15/0011, wurde der Beurteilung des Bundesfinanzgerichts im Erkenntnis RV/2100510/2013 vom 09. Jänner 2015, in welchem der dortige Beschwerdeführer ausdrücklich angegeben hat, dass ausschließlich eine in Österreich ansässige Gesellschaft sein Vertragsansprechpartner und demgemäß diese österreichische Gesellschaft die Empfängerin seiner Vermittlungsleistungen war, nicht entgegengetreten. Der Verwaltungsgerichtshof sprach zudem aus, dass die Bestimmung des § 3a Abs. 6 UStG 1994 nicht auf das Vorliegen von „Vermittlungs“leistungen abstellt, sondern allgemein von „sonstigen Leistungen“ spricht und damit die Entscheidung des Revisionsfalles nicht von der geltend gemachten Rechtsfrage abhängt.

In VwGH 02.10.2019, Ra 2019/13/0089, btr. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. Juni 2019, RV/7100189/2015, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass die

Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts, dass als Leistungsempfänger der Vermittlungsleistungen die unternehmerisch tätige österreichische GmbH und nicht deren Schweizer Muttergesellschaft gegolten habe, nicht mit Verfahrensmängeln belastet waren.

Im Beschluss VwGH 19.04.2021, Ra 2020/13/0105, btr. Umsatzsteuer 2014 bis 2016 zum Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 01. Oktober 2020, RV/7102971/2020, hat der Verwaltungsgerichtshof den Umstand, dass es sich bei der Schweizer Staat 2 AG um eine mehrwertsteuerpflichtige (schweizerische) Unternehmerin handelt, als unbestritten festgestellt. Ebenso als unstrittig wurde festgestellt, dass es sich bei den erbrachten Leistungen um sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 6 UStG 1994 gehandelt hat (vgl. VwGH 19.04.2021, Ra 2020/13/0105, Rn 9 und 21).

Zur Frage, ob die Leistung an die Schweizer Staat 2 AG oder an die österreichische GmbH erbracht wurde, hält der Verwaltungsgerichtshof fest, dass – im Gegensatz zu den Verfahren VwGH 02.10.2019, Ra 2019/13/0089 und VwGH 17.10.2017, Ra 2015/15/0011 – im Revisionsverfahren insbesondere die Provisionsabrechnungen durch die Schweizer Staat 2 AG und nicht durch die österreichische GmbH erfolgten, ebenso die Auszahlungen, weshalb Empfänger der Leistung die schweizerische Gesellschaft war und die Steuerpflicht der Leistungen in Österreich nicht steuerpflichtig sind (VwGH 19.04.2021, Ra 2020/13/0105, Rn 32 - 34).

Im gegenständlichen Beschwerdezeitraum 2010 bis 2016 haben verschiedene AGBs gegolten: Für 2010 und 2011 die AGB in der Fassung (in der Folge: „idF“) November 2009; für 2012 bis 2014 die AGB idF April 2012; da die AGBs idF 2014 mit November 2014 datieren, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass für das Jahr 2014 noch die AGB idF 2012 angewendet wurden; für 2015 bis 2016 die AGB idF 2014.

Zum Verhältnis der Schweizer Muttergesellschaft zur österreichischen Tochtergesellschaft ergaben sich folgende Änderungen in den AGB's:

Während in den AGB idF 2009 [BFG-Akt OZ 22] die jeweilige XX-Tochtergesellschaft als Erfüllungsgehilfe der Muttergesellschaft angesprochen wird und entsprechend dem Kunden auch das Recht zustehe, *„rechtsgeschäftlichen Verkehr mit XX ausschließlich über die jeweilige Landesgesellschaft seines Wohnsitzstaates zu pflegen, es sei denn, dass in einzelnen Vertragsgrundlagen ausdrücklich nur ein Rechtsverkehr mit der XX HOLDING Staat 2 AG vorgesehen ist“* (AGB idF 2009, Punkt 17.8.), wird in den geänderten AGB idF 2012 und AGB idF 2014 [BFG-Akt OZ 23 und OZ 25] ausgeführt, dass Vertragspartner der Mitglieder die XX Staat 2 AG ist und XX in Österreich durch die XX Staat 1 GmbH vertreten wird.

Betreffend Leistungsort verweist Punkt 17.11. AGB idF 2009, dass der vereinbarte Erfüllungsort für sämtliche vertraglichen Leistungen *„ – soweit nicht gesonderte Regelungen bestehen – der Standort jener XX-Landesgesellschaft, die einen Sitz in jenem Staat hat, in welchem sich der*

gewöhnliche Aufenthaltsort oder Wohnsitz des Kunden befindet“, ist und nur für den Fall, dass keine Landesniederlassung bestehe als Erfüllungsort der Sitz von XX gilt.

In den AGB 2012 und AGB 2014 wurden eine geänderte bzw. keine Regelung zum Leistungsort festgelegt. So ist nach Punkt 16.2. AGB idF 2012 der vereinbarte Erfüllungsort für sämtliche vertragliche Leistungen „*der Sitz der XX Staat 2 AG in Adr. CH / Schweiz.*“, während sich in den AGB idF 2014 diesbezüglich überhaupt keine Regelung findet.

Verfahrensrechtliche Beurteilung zur Umsatzsteuer 2016:

Am 17. August 2017 erließ die belangte Behörde aufgrund der Außenprüfung den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 02/2016 bis 12/2016.

In der Beschwerde vom 17. Oktober 2017 wurde sämtliche aufgrund der Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide angefochten. Über die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. Mai 2018 entschieden und am 14. Juni 2018 der Vorlageantrag auch gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 02-12/2016 eingebracht.

Am 17. Mai 2018 wurde von der belangten Behörde der Umsatzsteuerbescheid 2016 erlassen. Gem. § 253 BAO gilt die zunächst gegen die Umsatzsteuerfestsetzung der Monate Februar bis Dezember 2016 eingebrachte Beschwerde auch als gegen den später erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 vom 17. Mai 2018 gerichtet, durch den die zuvor erlassene Umsatzsteuer-Monatsfestsetzung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 253 Tz 2, mwN; VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

Zur Beurteilung der Schweizer AG als Holdinggesellschaft:

Für den gegenständlichen Beschwerdefall ist zur Frage der Unternehmereigenschaft der XX Staat 2 AG auf die entsprechende Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofs in seinem Erkenntnis VwGH 19.04.2021, Ra 2020/13/0105, zu verweisen und festzustellen:

Wie aus den vorliegenden Handelsregisterauszugs und dem UID-Registerauszug ersichtlich, handelte es sich bei der XX Staat 2 AG im Beschwerdezeitraum um eine unternehmerisch tätige schweizerische Aktiengesellschaft und nicht um reine – und damit nichtunternehmerische – Holdinggesellschaft.

Ad Provisionserlöse für das Kundenbindungsprogramm:

Zur Beurteilung des Leistungsortes iZm der Vermittlung und Betreibung des Kundenbindungsprogramms ist auszuführen:

Nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, wird eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer im Sinne des Abs. 5 Z 1 und 2 ausgeführt wird, vorbehaltlich der Abs. 8 bis 16 und Art. 3a an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Nach Abs. 5 leg. cit. gilt für Zwecke der Anwendung der Abs. 6 bis 16 und Art. 3a

1. als Unternehmer ein Unternehmer gemäß § 2, wobei ein Unternehmer, der auch nicht steuerbare Umsätze bewirkt, in Bezug auf alle an ihn erbrachten sonstigen Leistungen als Unternehmer gilt;
2. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Unternehmer;
3. eine Person oder Personengemeinschaft, die nicht in den Anwendungsbereich der Z 1 und 2 fällt, als Nichtunternehmer.

Der Bf. gab in der Befragung vom 02. Juli 2014 an, dass das XX-Kundenbindungsprogramm aus aktiver Werbung bestehe, indem Kunden zu Händlern geschickt würden, welche daraus Profit schlagen können. Die Rolle des Bf. sei die Infrastruktur von Kunden mit Händlern aufzubauen, er vermittele Kunden an Firmen [BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll, Seite 1].

Demgegenüber wurde von der ehem. steuerlichen Vertretung in der Beschwerde eingewendet, dass es sich bei den erbrachten Leistungen des Bf. nicht um Vermittlungsleistungen handle [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde, Seite 1].

Zu diesem Argument der steuerlichen Vertretung wird nochmals auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Oktober 2017 verwiesen, wonach § 3a Abs. 6 UStG 1994 nicht auf das Vorliegen von „Vermittlungs“leistungen abstellt, sondern allgemein von „sonstigen Leistungen“ spricht (VwGH 17.10.2017, Ra 2015/15/0011 Rn 8; bestätigend VwGH 19.04.2021, Ra 2020/13/0105) und damit im zwischenunternehmerischen Bereich grundsätzlich eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Zudem kommt nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs der Erstaussage höhere Beweiskraft zu als späteren Aussagen (vgl. bereits VwGH 21.12.1992, 89/16/0147) und steht es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, *„dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten“* (VwGH vom 17.04.2008, 2008/15/0052). Das Bundesfinanzgericht misst daher in Ausübung des § 167 Abs. 2 BAO (freie Beweiswürdigung) der früheren mündlich gegebenen und niederschriftlich festgehaltenen Erklärung des Bf. vom 02. Juli 2014 in welcher diese von erbrachten Vermittlungsleistungen spricht eine höhere Beweiskraft bei, als jenen schriftlichen Ausführungen, welche im Zuge des Beschwerdeverfahrens durch den ehem. steuerlichen Vertreter in der Beschwerde vom 17. Oktober 2017 vorgebracht wurde.

Im Beschwerdefall liegt betr. des Kundenbindungsprogramms eine sonstige Leistung des Bf. vor und ist für die Frage des Leistungsortes die Generalnorm des § 3a Abs. 6 UStG 1994 – eine sonstige Leistung wird an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt – heranzuziehen.

Zu klären ist in Folge, wer als Leistungsempfänger anzusehen ist. Für die Bestimmung des Leistungsortes für die vom Bf. erbrachte sonstige Leistung ist sohin entscheidend, ob die in der Schweiz ansässige Gesellschaft oder die in Österreich ansässige Gesellschaft als Leistungsempfängerin zu qualifizieren ist.

Leistungsempfänger bei vertraglich geschuldeten Leistungen ist grundsätzlich derjenige, der sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (VwGH 19.04.2021, Ra 2020/13/0105, mwN).

Wie der Bf. in der Befragung vom 02. Juli 2014 und in der Beschwerde ausführt, gab es außer den AGBs keine gesonderten Verträge [vgl. BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2 und OZ 1, Beschwerde Seite 4]. Diese Aussage deckt sich mit den für die Beschwerdejahre 2010 und 2011 geltenden AGB idF 2009 [BFG-Akt OZ 22], in welchen unter Punkt 2.1 festgehalten wird:

„Zwischen XX und dem Kunden bestehen abgesehen von der gegenständlichen Vertragsgrundlage, wie sie in diesen Allgemeinen Geschäftsbedingungen dargestellt ist, keine sonstigen rechtlichen, insbesondere arbeitsrechtlichen Beziehungen.“

Ähnliche Bestimmungen finden sich unter Punkt 2.2. AGB idF 2012 [BFG-Akt OZ 23], und in den AGB idF 2014 unter Punkt „Glossar“- Definition „Mitglieder“ [BFG-Akt OZ 25].

Entsprechend sind zur Frage an wen der Bf. seine Leistungen erbracht hat die Bestimmungen der AGBs und die Aussagen des Bf. in der Befragung vom 02. Juli 2014 heranzuziehen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Beschwerdejahre 2010 und 2011:

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass für die Beschwerdejahre 2010 und 2011 der Bf. hinsichtlich seiner Leistungen für das Kundenbindungsprogramm – mit Ausnahme jener Umsätze welcher der amerikanischen Firma zuzurechnen sind – die Leistungen für die österreichische XX Staat 1 GmbH aus folgenden

Gründen erbracht hat:

Laut Präambel AGB idF 2009 [BFG-Akt OZ 22] ist die XX Staat 2 AG berechtigt, seine vertraglichen Leistungen und Ansprüche dem Kunden gegenüber auch durch XX-Tochtergesellschaften erbringen oder geltend machen zu lassen, die stets als Erfüllungsgehilfen von XX tätig werden. Nach Punkt 17.11. AGB idF 2009 ist der vereinbarter Erfüllungsort für sämtliche vertraglichen Leistungen – soweit nicht gesonderte Regelungen bestehen – der Standort jener XX-Landesgesellschaft, die einen Sitz in jenem Staat hat, in welchem sich der gewöhnliche Aufenthaltsort oder Wohnsitz des Kunden befindet. Besteht keine solche Landesniederlassung, so gilt als Erfüllungsort der Sitz von XX.

Im Beschwerdefall liegt eine solche XX Landesgesellschaft – die XX Staat 1 GmbH – vor. Wie ausgeführt, gab der Bf. in der Befragung vom 02. Juli 2014 an, Kundenbindungsprogramme zu vermitteln und zu betreiben. Angeworben wurde der Bf. von Herrn Person 1 in Ort 4 (Österreich). Für die Vermittlungstätigkeit erhielt der Bf. Provisionen. Rechnungen wurden vom Bf. keine gestellt, da er davon ausgegangen sei, dass *„ich dann Provision für diese Tätigkeit von XX bekomme, sobald ein Umsatz verwirklicht wird.“* [vgl. BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Dem Bundesfinanzgericht liegt lediglich ein „Provisionsbericht“ mit Abrechnungsperiode Oktober 2010 mit dem Schriftzug „XX“ im Berichtskopf und der Anschrift der XX Staat 2 AG am Blattende [BFG-Akt OZ 51] und einer Umsatzliste für den Monat Dezember 2012 [BFG-Akt 52] vor. In letzterer sind zwei Gutschriften jeweils mit dem Text „Provision Ueberweisung xyz XX Staat 2 AG“ ersichtlich. Weitere Provisionsabrechnungen wurden vom Bf. nicht vorgelegt. Die steuerliche Vertretung führte dazu in der Beschwerde aus: *„Wir versuchen seit einiger Zeit, diese Abrechnungen zu kontrollieren und sind dabei hoffnungslos gescheitert. Grundsätzlich muss man der Abrechnung von XX im Internet vertrauen, eine Kontrolle erscheint in Wirklichkeit nicht möglich“* [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde Seite 3].

Aus den Aussagen des Bf., den AGB und den wenigen vorliegenden Unterlagen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass zwar die Provisionszahlungen durch die Muttergesellschaft abgewickelt wurden, jedoch aufgrund der Bestimmung in den AGB die XX Staat 1 GmbH als Tochtergesellschaft [Präambel AGB idF 2009] nach Außen gegenüber dem Bf. aufgetreten ist. So wurde laut Angaben des Bf. die Provisionsvereinbarung mit der XX Staat 1 GmbH getroffen und fungierte diese Gesellschaft auch als alleiniger Ansprechpartner und Administrator gegenüber dem Bf.

Zudem wird in den AGB als Erfüllungsort der Standort der Landesgesellschaft angegeben. Für die Beschwerdejahre 2010 und 2011 liegt der Leistungsort gem. der Generalnorm des § 3a Abs. 6 UStG 1994 somit in Österreich.

Die vom Bf. erbrachten sonstigen Leistungen für die Kundenvermittlung wurden daher von der belangten Behörde zu Recht der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen und war die Beschwerde zum Punkt „Provisionserlöse für das Kundebindungsprogramm“ btr. Umsatzsteuer 2010 und 2011 abzuweisen.

Beschwerdejahre 2012 bis 2014:

Für die Beschwerdejahre 2012 bis 2014 würde unter alleiniger Heranziehung der Angaben des Bf. zwar ebenfalls der Leistungsort in Österreich gelegen sein, jedoch wurden in den AGB in der Fassung 2012 Bestimmungen geändert, die für die Beurteilung der Beschwerdejahre 2012 bis 2014 von Bedeutung sind:

Nach der geänderten Präambel wird XX in Österreich durch die XX Staat 1 GmbH vertreten und ist zufolge Pkt. 16.2. – anders als noch in AGB 2009 – der vereinbarte Erfüllungsort für sämtliche vertragliche Leistungen der Sitz der XX Staat 2 AG in Adr. CH / Schweiz.

Aufgrund dieser klaren Regelungen in den AGB idF 2012 liegt für die Beschwerdejahre 2012, 2013 und 2014 der Leistungsort gem. der Generalnorm des § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der Schweiz und sind die vom Bf. erbrachten sonstigen Leistungen für die Kundenvermittlung in Österreich nicht steuerbar.

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2014 ist ergänzend festzustellen:

Wie dargestellt wurden für die Provisionserlöse vom Bf. keine Rechnungen gelegt. Die dazugehörigen Bankeingänge iHv. 6.905,47 Euro wurden in der Buchhaltung am Buchhaltungskonto 4000 „Erlöse Provisionen XX (3.Land)“ erfasst und als Erlös ohne Umsatzsteuer verbucht [BFG-Akt OZ 26, Erlöse 2010-2016. S. 8]. In den Umsatzsteuererklärungen 2014 wurde dieser Betrag jedoch unter der Kz 011 (Ausfuhrlieferungen) aufgenommen. In der Kz 011 sind allerdings nur die steuerfreien Ausfuhrlieferungen gem. § 7 UStG 1994 anzugeben. Die Steuerfreiheit nach § 7 bezieht sich nur auf Lieferungen und die ihnen gleichgestellten Werklieferungen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar⁵, zu § 7 UStG Rz 9), nicht auf – wie im Fall gegeben – auf sonstige Leistungen. Entsprechend waren diese Umsätze bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen.

Der Beschwerde zu Punkt „Provisionserlöse für das Kundenbindungsprogramm“ war somit für die Jahre 2012 und 2013 zur Gänze und betr. 2014 teilweise Folge zu geben.

Beschwerdejahre 2015 und 2016:

Für die Beschwerdejahre 2015 und 2016 galten die AGB in der Fassung 2014, die sich sowohl von den AGB idF 2009 als auch von den AGB idF 2012 unterscheiden.

Laut Präambel wird XX in Österreich durch die Staat 1 GmbH GmbH vertreten. Im Unterschied zu den AGBs idF 2009 und idF 2012 enthalten die ABGs idF 2014 keine Regelung betr. Erfüllungsort, dafür wird in Punkt 18.7. festgehalten, dass auf das Vertragsverhältnis österreichisches Recht anzuwenden ist – eine jeweils gleichlautende Bestimmung findet sich im Übrigen auch in den AGBs idF 2009 (Punkt 17.2.) und idF 2012 (Punkt 16.1.).

In Ermangelung einer eindeutigen vertraglichen Regelung in den AGB idF 2014 wird in Ausübung des § 167 Abs. 2 BAO den Aussagen des Bf. für die Feststellung des Leistungsortes in Beschwerdejahren 2015 und 2016 ein höherer Beweiskraft beigemessen als den unklaren Bestimmungen der AGB idF 2014.

Entsprechend sieht das Bundesfinanzgericht den Leistungsort als in Österreich gelegen an und

wurden die vom Bf. erbrachten sonstigen Leistungen für die Kundenvermittlung daher von der belangten Behörde auch für das Jahr 2014 zu Recht der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen.

Die Beschwerde war daher zum Beschwerdepunkt „Provisionserlöse für das Kundenbindungsprogramm“ hinsichtlich der Jahre 2015 und 2016 abzuweisen.

Ad Umsätze (Spesen) aus dem Strukturaufbau:

Der Bf. bezog erzielte neben den Provisionserlösen aus dem Kundenbindungsprogramm auch Umsätze aus dem Strukturaufbau [BFG- BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll, Seite 2]. Für diese Tätigkeit stellte der Bf. – im Gegensatz zu den Provisionen aus dem Kundenbindungsprogramm – auch Rechnungen und wies der Bf. als Leistungsgegenstand „structure building activities“ aus.

Auch bei den Leistungen zum Strukturaufbau liegt eine sonstige Leistung iSd. § 3a Abs.1 UStG 1994 vor und wird gemäß § 3a Abs. 6 UStG 1994 idF des BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, die sonstige Leistung im Unternehmerbereich grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Hinsichtlich der Vertragssituation wird – wie oben unter Punkt Provisionserlöse – auch für den Strukturaufbau auf die Aussage des Bf. in der Befragung vom 02. Juli 2014 und in der Beschwerde verwiesen, wonach es außer den AGBs keine gesonderten Verträge gegeben habe. Der Bf. führte btr. der „structure building activities“ auch dezitiert aus, dass es für die Leistungen keinen Vertrag gab [vgl. BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll, Seite 2]. Zwar wäre zufolge Punkt 17.11. AGB idF 2009 ein Abgehen von grundsätzlichen vertraglichen Leistungsortbestimmung möglich, und wurde vom ehem. steuerlichen Vertreter des Bf. das Vorliegen eines zusätzlichen Vertrags für „structure building activities“ behauptet [vgl. BFG-Akt OZ 1, Beschwerde Seite 4], allerdings wurde diese Zusatzvereinbarung trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht nicht vorgelegt und führte das damalige Außenprüfungsorgan glaubhaft aus, dass diese Zusatzvereinbarung im Betriebsprüfungsverfahren nicht vorgelegt wurde [BFG-Akt OZ 62, Niederschrift MV].

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass der Bf. – da er besser über seine unternehmerischen Belange informiert ist, als seine steuerliche Vertretung – tatsächlich keinen schriftlichen Zusatzvertrag für diese Leistung abgeschlossen hat.

Ergänzend ist festzuhalten: Für den Strukturaufbau stellte der Bf. einen monatlichen Pauschalbetrag iHv. 5.000,00 Euro als Spesenersatz in Rechnung. Die Höhe der monatlichen pauschalen Spesen für den Strukturaufbau wurde laut Aussage des Bf. mit der XX-Tochtergesellschaft XX Staat 1 GmbH und nicht mit der XX Staat 2 AG vereinbart. Der Bf. gab in

der Befragung vom 02. Juli 2014 zudem an, dass er die Rechnungsausstellung an die XX Schweiz und die Leistungsbezeichnung nach Anweisung von XX Ort1 vorgenommen hat [vgl. BFG-Akt OZ 13, Befragungsprotokoll Bf., Seite 2].

Auch wurden bzgl. Strukturaufbau sämtliche dafür notwendigen Produkte und Hilfsmittel laut Aussage des Bf. von seinem Empfehlungsgeber (Herr Person 1) und der gesamten upline der XX Staat 1 GmbH zur Verfügung gestellt. Hinsichtlich des vom Bf. für den Strukturaufbau verwendeten Werbematerials liegen Rechnungen der XX Austria an den Bf. für die Jahre 2010, 2011, 2013 und 2015 vor [BFG-Akt OZ 17 und OZ 49, XX Austria Rechnungen]. Weiters wurden von der belangten Behörde für das Jahr 2010 von der XX Staat 1 GmbH zwei Rechnungen an den Bf. ausgestellt [BFG-Akt OZ 50].

Dem in der Beschwerde vorgebrachte Einwand der ehem. steuerlichen Vertretung, dass der Bf. Kollegen als Ansprechpartner und „*nicht irgendeine XX Gesellschaft*“ habe und Herr Person6 der „President of the Board of Directors“ der XX Staat 2 AG in der Schweiz sei, weshalb die Vereinbarung mit der XX Staat 2 AG getroffen worden sei [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde, Seite 4] ist zu entgegnen, dass der Bf. darauf verwies, er habe die Vereinbarung in Ort1 geschlossen. Zudem ergibt sich aus Erhebungen des Bundesfinanzgerichts, dass Herr Person6 im Beschwerdezeitraum zwar bei der XX Staat 2 AG Mitglied des Verwaltungsrates war [BFG-Akt OZ 19, Handelsregisterauszug Kantons I], aber laut Firmenbuchabfragen seit dem Jahr 2011 als Geschäftsführer der XX Development GmbH, FN xxx, und seit dem Jahr 2012 im Vorstand der XX Cashback AG, FN xxx, tätig war, welche beide ihren Sitz in Ort1 hatten. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Tätigkeiten als Geschäftsführer und Vorstandsmitglied in den beiden österr. Firmen die Anwesenheit in Ort1 ungleich höher in Anspruch genommen haben als die Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungsrates in der Schweiz, weshalb die Aussage des Bf., dass die entsprechende Vereinbarung mit Herr Person6 in Ort1 getroffen wurde, glaubwürdig ist. Im Übrigen wird wie schon angeführt auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen, wonach der Erstaussage höhere Beweiskraft zukommt als späteren Aussagen (vgl. bereits VwGH 21.12.1992, 89/16/0147).

Das vom Bundesfinanzgericht initiierte internationale Rechtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung ist aufgrund des mittlerweile eröffneten Konkursverfahren über die XX Staat 2 AG in der Schweiz erfolglos geblieben und hat keine neuen Erkenntnisse in Hinblick auf diesen Beschwerdepunkt gebracht.

Zu den einzelnen Beschwerdejahren ist auszuführen:

Das Bundesfinanzgericht beurteilt die Frage des Leistungsortes anhand der AGBs, den Aussagen des Bf. und den wenigen vorliegenden Unterlagen aus der Buchhaltung. Dabei ist festzuhalten, dass nach den Aussagen des Bf. in den Beschwerdejahren die Vertragsbindung über die Staat 1 GmbH GmbH gestaltet wurde und er zu dieser auch die wesentlichen Kontakte

hatte. Entsprechend wurden von ihm nach Vorgaben der Staat 1 GmbH die Spesenrechnungen gestaltet und bekam er die notwendigen Werbemittel und den Support von der Staat 1 GmbH GmbH zur Verfügung gestellt. Diese Fakten würden daher für den Leistungsort in Österreich sprechen. Allerdings sind die jeweilige AGBs, die die einzigen vorhandenen schriftlichen Verträge darstellen, für die Beurteilung ebenso beachtlich.

Für die Beschwerdejahre ergeben sich in Abwägung mit den Aussagen des Bf. folgende Beurteilungen:

- Beschwerdejahre 2010 und 2011:

Nach Punkt 17.11. AGB idF 2009 ist der vereinbarte Erfüllungsort für sämtliche vertraglichen Leistungen – soweit nicht gesonderte Regelungen bestehen – der Standort jener XX-Landesgesellschaft, die einen Sitz in jenem Staat hat, in welchem sich der gewöhnliche Aufenthaltsort oder Wohnsitz des Kunden befindet. Besteht keine solche Landesniederlassung, so gilt als Erfüllungsort der Sitz von XX.

Im Beschwerdefall ist eine solche Landesgesellschaft in Österreich in Form der Staat 1 GmbH GmbH vorliegend.

Entsprechend der Aussage des Bf. und der Regelung der AGB idF 2009 ist der Erfüllungsort und damit der Leistungsort nach § 3a Abs. 6 UStG 1994 in Österreich gelegen.

- Beschwerdejahre 2012 bis 2014:

Für die Beschwerdejahre 2012 bis 2014 galten – wie bereits unter Beschwerdepunkt Provisionerlöse ausgeführt – die AGB in der Fassung 2012, die hinsichtlich des Erfüllungsort eine zu den AGB idF 2009 geänderte Bestimmung enthielten. Zuzufolge Punkt 16.2. AGB idF 2012 wurde der vereinbarte Erfüllungs- und damit Leistungsort für sämtliche vertragliche Leistungen der Sitz der XX Staat 2 AG in Adr. CH / Schweiz festgelegt. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Bf. diese neue Vertragsgestaltung bzgl. des Erfüllungsortes akzeptiert hat, da keine schriftliche oder mündliche Einwendung des Bf. zu dieser Bestimmung vorliegt. Entsprechend liegt für die Beschwerdejahre 2012 bis 2014 der Leistungsort gem. der Generalnorm des § 3a Abs. 6 UStG 1994 in der Schweiz.

- Beschwerdejahre 2015 und 2016:

In den für die Beschwerdejahre 2015 und 2016 geltenden AGBs idF 2014 findet sich keine Regelung für den Erfüllungsort und lässt sich aus den sonstigen Bestimmungen auch ein solcher nicht eindeutig identifizieren. Zwar wird in der Präambel ausgeführt, dass Vertragspartner der Mitglieder die XX Staat 2 AG ist. Eine solche Aussage findet sich aber auch in den AGBs 2009 und 2012, in welchen aber jeweils ein eigener Punkt den Erfüllungsort festlegt. Dafür wird – wie im Übrigen auch in den AGBs 2009 und 2012 – unter Punkt 18.7. festgehalten, dass auf das Vertragsverhältnis österreichisches Recht anzuwenden ist.

In Ermangelung einer eindeutigen vertraglichen Regelung in den AGB idF 2014 wird in Ausübung des § 167 Abs. 2 BAO den Aussagen des Bf. für die Feststellung des Leistungsortes in Beschwerdejahre 2015 und 2016 eine höhere Beweiskraft beigemessen als den unklaren Bestimmungen der AGB idF 2014.

Das Bundesfinanzgericht beurteilt daher für die Jahre 2015 und 2016 den Leistungsort als in Österreich gelegen.

Zusammenfassend ist zum Beschwerdepunkt „Umsätze aus dem Strukturaufbau“ festzustellen: Für die Beschwerdejahre 2010, 2011, 2015 und 2016 wurden die Umsätze des Bf. btr. der sonstigen Leistung „Strukturaufbau“ von der belangten Behörde zu Recht der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen und war die Beschwerde daher abzuweisen.

Für die Beschwerdejahre 2012 bis 2014 sind die vom Bf. erbrachten sonstigen Leistungen für „Strukturaufbau“ in Österreich nicht steuerbar, der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Ad Abgabenstelle:

Nach § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen.

Zufolge § 98 Abs. 1 BAO ist der Abschnitt III über die elektronische Zustellung im Anwendungsbereich der BAO nicht anzuwenden. Die Zustellung abgabenbehördlicher Schriftstücke erfolgt daher in der Regel durch einen Zustelldienst, nämlich durch die Post. Eine Zustellung per E-Mail ist somit nicht zulässig, weswegen eine Übermittlung von Dokumenten per E-Mail an eine E-Mail-Adresse nicht als nachweisliche Zustellung im Sinne des Zustellgesetzes gilt.

Gemäß § 102 BAO hat die Abgabenbehörde die schriftlichen Ausfertigungen mit Zustellnachweis zuzustellen, wenn wichtige Gründe hiefür vorliegen. Bei Vorliegen besonders wichtiger Gründe ist die Zustellung zu eigenen Händen des Empfängers zu bewirken.

Die Zustellung der schriftlichen Ausfertigung der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts erachtete das Bundesfinanzgericht als wichtig im Sinne des § 102 BAO, weshalb die Zustellung dieses Schriftstück mit Zustellnachweis erfolgte.

§ 2 Zustellgesetz (ZustG) normiert:

"4. „Abgabestelle“: die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers, im Falle einer Zustellung anlässlich einer Amtshandlung auch deren Ort, oder ein vom Empfänger der Behörde für die Zustellung in einem laufenden Verfahren angegebener Ort".

"Kanzlei" ist der Ort, in der eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person (zB steuerlicher Vertreter) ihre Tätigkeit ausübt und in dieser Eigenschaft als Empfänger (dh als Bevollmächtigter) fungiert. Soll ein Dokument an eine Person für die das zuzustellende Dokument inhaltlich bestimmt ist (Empfänger im materiellen Sinn), zugestellt werden, die durch eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person vertreten wird, ist ausschließlich an die Kanzlei des Vertreters zuzustellen und bildet diese daher die

ausschließliche Abgabestelle (vgl. Riesz in Frauenberger-Pfeiler/ Riesz / Sander/ Wessely, Österreichisches Zustellrecht³, Rz 39 zu § 2 mwN).

§ 8 ZustG lautet:

*"(1) Eine Partei, die während eines Verfahrens, von dem sie Kenntnis hat, ihre bisherige Abgabestelle ändert, hat dies der Behörde unverzüglich mitzuteilen.
(2) Wird diese Mitteilung unterlassen, so ist, soweit die Verfahrensvorschriften nicht anderes vorsehen, die Zustellung durch Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch vorzunehmen, falls eine Abgabestelle nicht ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann."*

Zur Verständigungspflicht ist weiters auf § 265 Abs. 6 BAO – wonach das Verwaltungsgericht über Änderungen aller für die Entscheidung über die Beschwerde bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse unverzüglich zu verständigen ist – und die dazu ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen. Nach VwGH 20.10.2021, Ra 2021/13/0066, trifft diese Verständigungspflicht die Abgabenbehörde und den Beschwerdeführer gleichermaßen.

§ 23 ZustG normiert:

*"(1) Hat die Behörde auf Grund einer gesetzlichen Vorschrift angeordnet, daß ein Dokument ohne vorhergehenden Zustellversuch zu hinterlegen ist, so ist dieses sofort bei der zuständigen Geschäftsstelle des Zustelldienstes, beim Gemeindeamt oder bei der Behörde selbst zur Abholung bereitzuhalten.
(2) Die Hinterlegung ist von der zuständigen Geschäftsstelle des Zustelldienstes oder vom Gemeindeamt auf dem Zustellnachweis, von der Behörde auch auf andere Weise zu beurkunden.
(3) Soweit dies zweckmäßig ist, ist der Empfänger durch eine an die angegebene inländische Abgabestelle zuzustellende schriftliche Verständigung oder durch mündliche Mitteilung an Personen, von denen der Zusteller annehmen kann, daß sie mit dem Empfänger in Verbindung treten können, von der Hinterlegung zu unterrichten.
(4) Das so hinterlegte Dokument gilt mit dem ersten Tag der Hinterlegung als zugestellt."*

Eine Hinterlegung ohne Zustellversuch gem. § 23 Abs. 1 ZustG bedeutet, dass eine Hinterlegung durchzuführen ist, ohne dass vorerst versucht werden müsste, den Empfänger an einer Abgabestelle anzutreffen. Keinesfalls kann aber auch auf die Hinterlegung selbst verzichtet werden. § 23 Abs. 1 ZustG spricht ausdrücklich davon, dass die hinterlegte Sendung bei der Behörde zur Abholung bereitzuhalten ist; gem. Abs. 2 ist die Hinterlegung von der Behörde "auf andere Weise", zB. durch Aktenvermerk (VwGH 21.10.1993, 91/15/0098), zu beurkunden.

Wenn die Feststellung einer anderen Abgabestelle für das Bundesfinanzgericht nicht möglich ist, verbleibt mangels Bekanntgabe einer geeigneten Abgabestelle durch den Bf., an die eine

nachweisliche Zustellung möglich ist, lediglich die Hinterlegung gemäß § 8 Abs. 2 iVm § 23 ZustG beim Bundesfinanzgericht.

Eine Hinterlegung gemäß § 8 ZustG bedarf einer entsprechenden behördlichen Anordnung gemäß § 23 Abs. 1 ZustG, welcher eine Prüfung der Voraussetzungen voranzugehen hat (vgl. VwGH 05.11.1984, 84/10/0176).

Voraussetzung für die als Zustellung geltende Hinterlegung ohne vorausgehenden Zustellversuch nach § 8 Abs. 2 ZustG (vgl. VwGH 17.10.2006, 2005/20/0217; VwGH 22.01.2014, 2013/22/0313, zur Prozessfähigkeit VwGH 30.01.1996, 95/11/0151, zur behördlichen Anordnung VwGH 24.11.2009, 2009/21/0003) ist die

- a) Änderung der bisherigen Abgabestelle,
- b) Unterlassung der Mitteilung hiervon,
- c) Kenntnis der Behörde über die Änderung,
- d) Nichtfeststellbarkeit einer anderen oder neuen Abgabestelle durch die Behörde ohne Schwierigkeiten,
- e) Prozessfähigkeit der Partei,
- f) entsprechende behördliche Anordnung zur Hinterlegung.

Ad a)

Der Bf. hat von dem beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren Kenntnis.

Die Beschwerde wurde am 28. August 2018 von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und erfolgte am selben Tag die Verständigung gem. § 265 Abs. 4 BAO an den damaligen zustellbevollmächtigten Steuerberater des Bf. [BFG-Akt OZ 18, Vorlagebericht].

Der Bf. war nach Abfrage im zentralem Melderegister vom 04. März 2024 und 12. April 2024 bis 27. Mai 2022 mit Hauptwohnsitz in Adr.Bf., gemeldet. Seine ehem. steuerliche Vertretung hatte bis 11. April 2024 die Zustellvollmacht.

Wie ausgeführt gilt zufolge § 2 Z 4 ZuStG als "Abgabestelle" auch "die Kanzlei", also jener Ort, in der eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person - im Fall die ehem. steuerliche Vertretung - ihre Tätigkeit ausübt und in dieser Eigenschaft als Empfänger fungiert. Somit hatte der Bf. bis zur Zurücklegung der Zustellvollmacht durch den Steuerberater eine aufrechte Abgabenstelle in der Kanzlei des Steuerberaters bis 11. April 2024.

Eine neue Abgabenstelle nach Widerruf der Zustellvollmacht des Steuerberaters hat der Bf. nicht bekanntgegeben.

Die bisherige Abgabestelle wird geändert, wenn sie auf (relative) Dauer verlassen, verlegt oder aufgelassen wird (*Stumvoll* in Fasching/Konecny³, II/2, Rz 6 zu § 8 ZustG). Eine Änderung iSd § 8 Abs 1 ZustG liegt auch dann bei Aufgabe der Abgabestelle vor, wenn keine neue Abgabestelle besteht (*Ritz/Koran*, BAO⁷, ZustG, § 8 Rz 5 mit der dort zitierten höchstgerichtl. Judikatur).

Ist die Partei (in einer Weise, die nur Zustellungen an den Vertreter erwarten lässt) vertreten oder hat sie einen Zustellungsbevollmächtigten, wirkt sich die Nichtbekanntgabe der Änderung ihrer eigenen bisherigen Abgabestelle nur bei Beendigung dieses Verhältnisses oder bei

nötigen Zustellungen an die Partei selbst aus (vgl. *Stumvoll*, a.a.O., Rz 5/1 zu § 8 ZustG). Durch die Beendigung des Vollmachtverhältnisses durch die steuerliche Vertretung am 11. April 2024 [BFG-Akt OZ 60, Bekanntgabe des Steuerberaters; OZ 61, GDV-Abfrage], kam es zur Aufgabe der bisherigen Abgabenstelle.

Ad b)

Die Mitteilung über die Änderung der Abgabestelle hat unverzüglich, dh ohne schuldhaftes Zögern, ohne unnötigen Aufschub zu erfolgen (*Ritz/Koran*, a.a.O., § 8 Rz 8, mwH) und meint im Lichte der Zielsetzung des § 8 Abs. 1 „sofort“ (vgl. *Riesz*, a.a.O., zu § 8 ZustG Rz 24, mwH). Wie aus dem Telefonat vom 28. März 2024 und den E-Mails zwischen der ehem. steuerlichen Vertretung und dem Bundesfinanzgericht vom 09. und 10. April 2024 ersichtlich, hatte der ehemalige steuerliche Vertreter bis zur Zurücklegung der Vollmacht Kontakt mit seinem Mandanten und war der Bf. auch von der Beendigung der Vollmacht unterrichtet. Nach Bekanntgabe der neuen E-Mail-Adresse durch die ehem. steuerliche Vertretung wurde der Bf. vom Bundesfinanzgericht umgehend kontaktiert und auf § 8 Abs. 2 ZustG und § 265 Abs. 6 BAO klar hingewiesen.

Der Bf. hat jedoch trotz Verpflichtung gem. § 8 Abs. 1 ZuStG dem Bundesfinanzgericht nach Zurücklegung der Vollmacht seines ehemaligen steuerlichen Vertreters keine neue Abgabenstelle bekanntgegeben und ist damit seiner Mitteilungspflicht nicht unverzüglich nachgekommen.

Ad c)

Voraussetzung für ein Vorgehen nach § 8 Abs 2, dass die Behörde vor der diesbzgl. zu veranlassenden Zustellung (etwa infolge eines fehlgeschlagenen Zustellversuches) Kenntnis von der Änderung/Aufgabe der Abgabestelle hat, die neue Abgabestelle jedoch nicht kennt bzw nicht ohne Schwierigkeiten kennen konnte (*Riesz*, a.a.O., zu § 8 ZustG Rz 40).

Dem Bundesfinanzgericht war zum einen aufgrund der Abfragen im zentralen Melderegister, zum anderen aufgrund der Korrespondenz mit der ehemaligen steuerlichen Vertretung bekannt, dass der Bf. seine Abgabenstelle im Inland aufgegeben hat.

Ad d)

Eine Hinterlegung gem. § 8 Abs 2 ZustG ist nur dann mit der Wirkung der Zustellung ausgestattet, wenn die Behörde ergebnislos den ihr zumutbaren und ohne Schwierigkeiten zu bewältigenden Versuch unternommen hat, eine (neue, andere) Abgabestelle festzustellen (VwGH 22.01.2014, 2013/22/0313). Ob eine solche Feststellung ohne Schwierigkeiten möglich ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. VwGH 21.10.1993, 91/15/0098). Die der Behörde auferlegte Ermittlungspflicht, findet ihre Grenze darin, wo die Ermittlung der neuen Abgabenstelle "ohne Schwierigkeiten" festgestellt werden kann. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Behörde so lange zu Ermittlungen verpflichtet, als sie sich einfacher Hilfsmittel zur Ausforschung einer neuen Abgabenstelle bedienen kann (VwGH 24.05.2002, 99/21/0206).

Das zweimalige Einholen von Meldeauskünften ist jedenfalls als ausreichender Versuch der Behörde anzusehen, eine neue Abgabestelle festzustellen (VwGH 22.01.2014, 2013/22/0313, mwN).

Ist der Behörde eine E-Mail-Adresse des Empfängers bekannt, hat sie zu versuchen, über diese eine neue Abgabestelle des Empfängers ausfindig zu machen. Ohne einen solchen Versuch ist eine Hinterlegung ohne Zustellversuch nicht zulässig (*Bumberger/Schmid*, Praxiskommentar zum Zustellgesetz § 8, Stand 1.1.2018, rdb.at, K 15 zu § 8 Abs. 2 ZustG).

Das Bundesfinanzgericht erfuhr durch Telefonat mit und E-Maileingabe des ehemaligen Steuerberaters bzw. der Abfrage in der Grunddatenverwaltung von der Änderung - im Beschwerdefall: Aufgabe - der Abgabestelle des Bf.

In Folge wurde der Bf. über seine im Akt aufliegende E-Mail-Adresse am 11. April 2024 kontaktiert und wurde der Bf. auf die Verpflichtungen nach § 265 Abs. 6 BAO und § 8 Abs. 1 ZustG hingewiesen. Allerdings wurde das E-Mail nicht vom Bf., sondern von einer unbekannten Person mit ähnlicher E-Mail-Adresse beantwortet. Somit war es über die aktenkundige E-Mail-Adresse nicht mehr möglich mit dem Bf. in Kontakt zu treten.

Nach Bekanntgabe der aktuellen E-Mail-Adresse durch den ehemaligen steuerlichen Vertreter wurde am 19. April 2024 nochmals versucht über diese eine neue Abgabestelle des Empfängers ausfindig zu. Auch dieser Versuch blieb mangels Antwort des Bf. erfolglos.

Weiters konnte durch Abfragen im zentralen Melderegisters keine geänderte Abgabenstelle ermittelt werden.

Da das Bundesfinanzgericht mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln versucht hat, die neue Abgabestelle auszuforschen, dies aber ergebnislos blieb, lagen die Voraussetzungen gem. § 8 Abs. 2 ZustG vor.

Ad e)

Ein Hinweis auf eine etwaige mangelnde Prozessfähigkeit des Bf. liegt dem Bundesfinanzgericht nicht vor.

Ad f)

Zur entsprechende behördliche Anordnung zur Hinterlegung (diese ergeht im Rahmen der Zustellverfügung und führt zu einem Vermerk auf dem Dokument) gem. § 23 Abs 1, welcher eine Prüfung der Voraussetzungen hierfür voranzugehen hat (VwGH 12.11.1996, 95/19/0735), siehe nach dem nächsten Absatz.

Wie sich aber aus § 8 Abs. 2 ZustG ergibt, soll eine Hinterlegung ohne Zustellversuch nur dann erfolgen, wenn eine andere („normale“) Zustellung nicht möglich ist. Besteht die Möglichkeit der Zustellung an eine elektronische Zustelladresse, ist von dieser statt von einer Hinterlegung ohne Zustellversuch Gebrauch zu machen. Eine Zustellung per E-Mail scheidet aber aus, wenn wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren gegeben – siehe die obigen Ausführungen – ein Zustellnachweis erforderlich ist (*Bumberger/Schmid*, a.a.O., K 16 zu § 8 Abs. 2 ZustG).

In Erfüllung der tatbestandlichen Merkmale hat gemäß § 8 Abs. 2 ZustG iVm § 23 ZustG eine Hinterlegung ohne vorhergehenden Zustellversuch zu erfolgen und wird diese gem. § 23 Abs. 2 ZustG entsprechend beurkundet.

Es wird dem Bf. hiermit bekannt gegeben, dass das gegenständliche Erkenntnis am 25. April 2024 beim Bundesfinanzgericht, Außenstelle Ort1, hinterlegt wird und zur Abholung bis zum 17. Mai 2024 bereit liegt (Parteienverkehrszeiten Montag, Dienstag und Donnerstag 09:00 Uhr bis 13:00 Uhr; Mittwoch 09:00 Uhr bis 12:00 Uhr). Dieses Erkenntnis gilt daher, unabhängig davon, ob und wann es abgeholt wird, gemäß § 23 Abs. 4 ZustG als am ersten Tag der Hinterlegung, das ist der 25. April 2024, nachweislich zugestellt.

Über diese Hinterlegung wird der Bf. am 25. April 2024 durch die aktenkundige E-Mail-Adresse „xxx@gmail.com“ informiert.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beweiswürdigung zur Frage des Leistungsortes stellt eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage dar, weshalb schon aus diesem Grunde die Revision nicht zulässig ist. Im Übrigen folgt das Erkenntnis - auch was die Frage der Abgabestelle betrifft - der jeweils angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs. Es war daher auszusprechen, dass eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 25. April 2024